

Riforma Fiscale: la residenza fiscale delle persone fisiche e delle persone giuridiche

Marzo 2024

In evidenza

A cura di

Lorenzo Carminati

Partner Bernoni Grant Thornton

Il decreto attuativo della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale – D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, in vigore dal 29 dicembre 2023 – è intervenuto modificando i criteri per l'individuazione della residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche, nell'intento di adeguare la normativa tributaria nazionale alla normativa UE e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia tributaria.

1. Residenza fiscale delle persone fisiche

Prima dell'entrata in vigore del sopra citato decreto delegato, l'art. 2, co. 2 del TUIR (D.P.R. 917/1986) stabiliva che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta" (periodo superiore o uguale a 183 giorni/184 in anni bisestili) alternativamente:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- hanno la residenza ai sensi del Codice civile nel territorio dello Stato;
- hanno il domicilio ai sensi del Codice civile nel territorio dello Stato.

La prima condizione integrava il carattere di presunzione assoluta conformemente alla prassi (Ris. n. 351/2008 e C.M. n. 04/E del 1997) e alla giurisprudenza in materia (ex multis Cass. 28 ottobre 2015, n. 21970 e Cass. 25 giugno 2018, n. 16634). Tale presunzione, in quanto assoluta, non permetteva al contribuente di fornire prova contraria. Nella pratica, tuttavia, tale presunzione risultava rilevante solamente nei casi in cui non trovava applicazione una Convenzione contro le Doppie Imposizioni, norma di rango superiore nella quale tale requisito non è presente.

I concetti di residenza e domicilio ai fini tributari richiamavano la definizione contenuta all'interno del codice civile, cui la disposizione del TUIR espressamente rimandava. In particolare, secondo le disposizioni previste dal Codice civile, la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale mentre il domicilio è il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi (art.43 c.c.).

In seguito all'entrata in vigore del decreto delegato, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche, pur rimanendo invariato il concetto di residenza, sono apportate le seguenti modifiche:

- Per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano le relazioni personali e familiari e non più gli affari e gli interessi di natura economico-lavorativa. Nella nuova versione dell'art. 2, co. 2 TUIR è previsto infatti che, solo, "ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona".
- Nel computo dei giorni trascorsi in Italia assume notevole importanza la mera presenza fisica della persona nel territorio dello Stato, con espressa attribuzione di rilevanza alle frazioni di giorno.

- L'iscrizione nelle Anagrafi della Popolazione Residente non costituisce più una presunzione assoluta, ma relativa: il contribuente ha, cioè, la possibilità di fornire prova contraria e, dunque, di dimostrare la sua non residenza fiscale in Italia, nonostante l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta. Tale possibilità era già espressamente riconosciuta nel caso di applicazione di regimi agevolativi destinati all'attrazione di persone nel territorio italiano, laddove la non residenza fiscale risulta uno dei criteri da rispettare per accedere al beneficio.

Da ultimo si ricorda che nella nuova disposizione normativa non vi è nessun riferimento al cosiddetto "split year". L'anno fiscale per le persone fisiche resta invariato e corrisponde all'anno solare. Tale scelta, che limita di fatto l'applicazione dello split year ai rari casi in cui lo stesso è previsto dalla Convenzione (e.g., Germania), è destinata a non risolvere i frequenti disallineamenti tra norma domestica e norma estera che emergono negli anni di cambio di residenza fiscale. La nuova disciplina della residenza delle persone fisiche è applicabile a partire dal 1° gennaio 2024.

2. Residenza fiscale delle persone giuridiche

Con il decreto attuativo della delega fiscale in tema di fiscalità internazionale (D. Lgs. n. 209/2023) è stato riformulato anche l'art. 73 co. 3 del TUIR in tema di residenza fiscale delle persone giuridiche. Secondo la formulazione previgente, le società e gli enti erano fiscalmente residenti in Italia se, per la maggior parte del periodo d'imposta (periodo superiore o uguale a 183 giorni/184 in anni bisestili), avevano, alternativamente, nel territorio dello Stato:

- La sede legale;
- La sede dell'amministrazione;
- L'oggetto principale.

Con l'entrata in vigore del decreto, il primo criterio per l'individuazione della residenza fiscale delle persone giuridiche rimane invariato, mentre vengono modificati i due criteri successivi. In particolare:

- Il criterio della sede dell'amministrazione viene sostituito da quello della "sede di direzione effettiva", per tale intendendosi il luogo in cui, in maniera continua e coordinata, sono assunte le decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.
- Con l'introduzione di questa novità, l'ordinamento italiano recepisce il criterio di localizzazione della residenza delle persone giuridiche già presente nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni italiane ad oggi vigenti.
- La gestione ordinaria in via principale, da intendersi come il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso, sostituisce il criterio dell'oggetto principale, superandone completamente il concetto sottostante (vincolo tra la società e il territorio cui l'attività societaria è rivolta).

L'introduzione di questo principio attribuisce rilevanza agli atti relativi alla gestione ordinaria della società o dell'ente, e dunque, conferisce maggiore importanza alla gestione day-by-day.

Nella sostanza, la residenza fiscale delle persone giuridiche viene determinata in base alla sussistenza di tre criteri alternativi, di cui uno (il criterio della sede legale) di natura formale, gli altri due (i criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale) di natura più che sostanziale.

La disciplina della residenza delle persone giuridiche è applicabile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto delegato (29 dicembre 2023). Infatti, l'anno di imposta dei soggetti passivi cui si riferisce in molti casi non corrisponde all'anno solare.

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra trattati.



[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2024 Bernoni & Partners - All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.